

Una visión crítica del sistema sancionador de la LGT.

BIB 2006\327

Miguel Ángel, Sánchez Huete. Abogado y Profesor de Derecho Financiero y Tributario de la UAB
Publicación:

Jurisprudencia Tributaria Aranzadi parafr.num.11/2006

Editorial Aranzadi, S.A.U.

La importancia del régimen sancionador en la nueva [LGT](#) se evidencia, tanto desde una perspectiva formal como material. Desde una perspectiva meramente formal, la potestad sancionadora se regula en un Título separado (el Título IV); siendo el número de artículos destinados a su regulación, de extensión notable, teniendo presente que anteriormente eran solamente 12 artículos frente a los actuales 34; en el mismo sentido, es de resaltar que el primer reglamento que desarrolla la LGT es el sancionador ([RD 2063/2004, de 15 de octubre](#)). Desde una perspectiva más sustancial su importancia reside tanto en la recaudación directa de la sanción, como indirecta de la deuda, y es decir, por un lado, la sanción tributaria es la sanción administrativa que más recursos allega a las arcas del Estado. Según los [Presupuestos Generales del Estado de 2004](#) se prevé recaudar 151,6 millones de euros por multas y sanciones sin incluir recargos ni intereses, representando la recaudación de las sanciones tributarias 109 millones; por consiguiente, las sanciones administrativas no tributarias poseen una escasa relevancia¹. Por otro lado, el régimen sancionador también posibilita la recaudación de la deuda tributaria, pues a través de los acuerdos y conformidades en las actas de inspección se consigue reducir las sanciones pero también, y sobre todo, la rápida determinación de la deuda y su ingreso.

¹ Datos de los Presupuestos Generales del Estado de 2004, multas y sanciones sin incluir recargos, y del *Informe anual de Recaudación tributaria de 2004* de la Agencia Estatal de la Administración tributaria, pg. 92. Se ha de tener presente que los Presupuestos Generales del Estado de 2003 estimó 128,7 millones de euros en sanciones de todo el sector público y, en el mencionado Informe de 2003, se afirmaba en la pág. 84 una recaudación de 125 millones correspondientes a las sanciones tributarias.

La LGT ha establecido un nuevo régimen sancionador, no tanto por la originalidad de su concepción, como respecto de su ordenación y extensión formal, pues existen numerosas rémoras en su regulación sustantiva que subsisten, e incluso podríamos hablar de claras involuciones en el tratamiento del régimen de sanciones e infracciones. Así, la Exposición de Motivos afirma estar inspirada en:

1º La separación de conceptos de deuda y sanción tributaria. No obstante, se mantienen y fomentan los acuerdos y conformidades tributarias bajo "la espada de Damocles" que supone la existencia de sanciones tributarias. Es más, se admite la posibilidad de imponer sanciones sin la existencia de un procedimiento genuinamente sancionador.

2º La potenciación del elemento subjetivo de la infracción. Sin embargo, por otro lado, la ley efectúa definiciones normativas objetivadoras de la culpabilidad del imputado al calificar a las infracciones como graves y muy graves.

3º La reducción de la discrecionalidad administrativa en la aplicación de las circunstancias de graduación. Todo ello en un contexto en el que la sanción se impone por un órgano que carece, no ya de independencia, sino de la mínima imparcialidad objetiva. En tal sentido también se omite toda referencia a las de atenuación, ¿o es que no se quiere graduar atenuando?

Son las anteriores algunas de las líneas críticas que pretendemos enfatizar y poner de relieve en el presente artículo.

1. ¿Existen principios sancionadores tributarios con especialidades?

La regulación de la potestad sancionadora del nuevo Título IV se estructura en una parte sustantiva y en otra procedimental. La primera, contiene una descripción que constituye la parte general y especial del sistema sancionador. La parte general, se integra por las menciones sobre los principios aplicables, los sujetos infractores y los responsables, la conceptualización y clasificación de infracciones y sanciones, las circunstancias de graduación y las causas de extinción de las mismas. La parte especial, alude a la descripción de la infracción, su sanción y las agravantes aplicables. Por último, se efectúa la regulación del procedimiento sancionador tributario. Es ésta una normación del régimen sancionador tributario con vocación de completitud y con un carácter sistemático, en donde se aprecian claras influencias de la codificación penal. Existe una voluntad formal de marcar la separación entre deuda y sanción que no consigue traspasar a un trato material coherente a tal finalidad. Se trata de una mera separación formal, ya que continúa persistente la filosofía de que el procedimiento sancionador y las infracciones y sanciones son instrumento de aplicación de los tributos. Tal afirmación deriva del hecho que, por una parte, es posible que exista sanción sin necesidad de que se tramite un procedimiento separado de tal naturaleza, ni que rijan las garantías propias de dicho ámbito; por otra parte, se hace depender la cuantía de la sanción de la aceptación o no de la propuesta de liquidación efectuada.

El frontispicio del Título IV lo ocupa una referencia a los principios de la potestad sancionadora. Principios, concretados y delimitados por la doctrina jurisprudencial durante todos estos años y derivados, directa o mediatemente, de preceptos constitucionales. La jurisprudencia y la doctrina de los tribunales estiman aplicables en el sistema sancionador una serie de principios generales, tanto de carácter sustantivo como formal, sobre la base de la sustancial identidad entre las sanciones tributarias y las penales. Este planteamiento es el manifestado reiteradamente por el Tribunal Constitucional, el cual se basa en la afirmación de que el Derecho Administrativo Sancionador y el Derecho Penal son manifestaciones de un mismo ordenamiento punitivo del Estado: "[...] dado que ambos (Derecho Penal y Derecho Administrativo sancionador) son manifestaciones del ordenamiento punitivo del Estado, tal y como refleja la propia [Constitución](#) (art. 25, principio de legalidad) y muy reiterada jurisprudencia de nuestro Tribunal Supremo" ([STC 18/1981, de 8 de junio](#)). En tal sentido PÉREZ ROYO considera al tema de la naturaleza jurídica en este ámbito como una de las cuestiones resueltas². Por consiguiente, su mención en el art. 178 de la [LGT](#) no añade nada, si no es por la mención a que la potestad sancionadora se ejercerá de acuerdo a tales principios "con las especialidades establecidas en esta ley". Cabe preguntarse ¿qué se nos quiere decir?; ¿qué existe una aplicación especial de tales principios en este ámbito?; ¿qué los principios sancionadores comunes a todo el ius puniendi se aplicarán con matices?; ¿qué, en tal caso, es la ley quien puede efectuar tales matices o especialidades?

² PÉREZ ROYO, F.: *Derecho Financiero y Tributario. Parte General*. Thomson. Civitas. Edición 14ª. Madrid. 2004, pg. 327.

La especialidad aludida no ha de ser la excusa o justificación para regular de manera diversa los derechos y garantías de los ciudadanos y las ciudadanas ante unas mismas situaciones o consecuencias jurídicas. La diversidad de regulación no puede comportar el reconocimiento de menores garantías al ciudadano-obligado a realizar prestaciones tributarias. El obligado tributario, no es súbdito, sino ciudadano y ciudadana, y no está vinculado a la Administración por relaciones de especial sujeción que comportan un estatuto jurídico con menores garantías. Las sanciones tributarias se han considerado en el pasado como sanciones de autoprotección³, sanciones vinculadas a la idea de sujeción especial, que tiene por fundamento el estar relacionadas directamente con la organización y funcionamiento de la Administración. Dicha apreciación pasa por una visión histórica superada que configuraba a la sanción como instrumento auxiliar de los órganos de gestión tributaria con el fin de coadyuvar a la recaudación, las cuales no pretendían tutelar bienes jurídicos, sino la organización y los intereses de la Administración. En la actualidad, no puede mantenerse dicha concepción ya que no es posible atribuir a la Administración intereses propios, distintos de los generales, pues la Administración Pública "sirve con objetividad a los intereses generales y actúa [...], con sometimiento pleno a la ley y al Derecho" (art. 103.1 CE). En palabras de la [STC 62/1983, de 11 de julio](#) "los intereses comunes son aquellos cuya satisfacción es la forma de satisfacer el interés de todos y cada uno de los que componen la sociedad, por lo que puede afirmarse que cuando un miembro de la sociedad defiende un interés común sostiene

simultáneamente un interés personal, o, si se quiere, desde otra perspectiva, que la única forma de defender el interés personal es sostener el interés común". Es tal sentido, la pretendida especialidad de la sanción tributaria no se halla dentro de las relaciones de especial sujeción a las que se alude en el art. 127.3 de la [Ley 30/1992](#) y a las que se somete a un régimen peculiar con menores garantías.

3 GARCÍA DE ENTERRÍA, E.: "El problema jurídico de las sanciones administrativas". *REDA*. Núm. 10. 1976, pg. 400.

La uniformidad de los principios generales aplicables deriva de la identidad de la naturaleza punitiva de las sanciones tributarias respecto de las administrativas. Es más, según declara el Tribunal Supremo en su [Sentencia de 10 de febrero de 1986](#), "el ejercicio de la potestad punitiva, en cualquiera de sus manifestaciones, debe acomodarse a los principios y preceptos constitucionales que presiden el ordenamiento jurídico penal en su conjunto, y, sea cual sea, el ámbito en el que se mueva la potestad punitiva del Estado, la Jurisdicción, o el campo en que se produzca, viene sujeta a unos mismos principios cuyo respeto legitima la imposición de las penas y sanciones, por lo que, las infracciones administrativas, para ser susceptibles de sanción o pena, deben ser típicas, es decir, previstas como tales por norma jurídica anterior, antijurídicas, esto es, lesivas de un bien jurídico previsto por el Ordenamiento, y culpable, atribuible a un autor a título de dolo o culpa, para asegurar en su valoración el equilibrio entre el interés público y la garantía de las personas, que es lo que constituye la clave del Estado de Derecho".

En base a los anteriores planteamientos no nos parece que el Derecho sancionador tributario constituya un corpus o estatuto jurídico diferenciado, de forma sustancial, de cualquier otro derecho sancionador administrativo. Cabe admitir la existencia de comportamientos infractores específicos, cuando lo que se pretende es su concreción para una mejor tipificación, procurando siempre no caer en el peligro de solapar incumplimiento tributario e infracción. Pero, una cuestión es la concreción de comportamientos infractores, y otra pretender la mutación de principios esenciales. El establecimiento de especialidades en principios comunes ha de poseer una justificación suficiente por razón del ámbito al que resultan de aplicación; en tal sentido, obsérvese que la plasmación de principios generales del Derecho son fruto de la propia vida jurídica y tienen dos vías principales de manifestación, la doctrina jurisprudencial y de los doctores⁴. La pretendida especialidad en el entendimiento de los principios sancionadores en tal ámbito no aparece avalada, ni por la formal justificación del legislador, ni por su reiteración en la doctrina de los doctores o la jurisprudencial⁵. Es más, cabe pensar que no se trata de principios en sentido propio -con valor y rango de tales-, sino meros preceptos legales que, bajo la declaración de dicha especialidad, pretenden excepcionar la aplicación de principios generales del Derecho. Se quiere crear principios generales del derecho a través de declaraciones legales pero, por más bautizo que se les dé a tales criterios, seguirán siendo los que son, preceptos legales y no principios generales. Respecto de las diferencias entre principios y normas hemos de traer las consideraciones de GONZÁLEZ PÉREZ y GONZÁLEZ NAVARRO: "[...] lo que individualiza al principio respecto de las normas es lo siguiente: -el principio no contiene mandato concreto, no ordena, es sólo un valor social que inspira el derecho "puesto", que permite solucionar los problemas de vacío legal (eficacia supletoria) o que, en el mismo caso, permite crear una norma nueva; -el principio -por lo mismo que no manda, ni prescribe, ni ordena, sino que se limita a incorporar un determinado valor social que forma parte de las convicciones o creencias predominantes en una colectividad humana en un momento dado- tiene carácter abstracto, no concreto, y en este sentido no decide sino que permite "hallar" la norma conforme a la que hay que decidir"⁶. Por tanto, los declarados por el legislador como principios no pueden excepcionar o matizar a los verdaderos principios generales del ámbito sancionador, so pena de construir un estatuto jurídico específico -normalmente disminuido- para el imputado de una infracción tributaria. La especialidad no puede ser excusa o justificación para estatutos diversos que pretenden colocar al imputado, por una infracción tributaria, en una situación de subordinación impropia de su condición de ciudadano. La subordinación de la aplicación de tales principios a las especialidades de la LGT no puede conllevar a un desconocimiento de los mismos, por el carácter esencial de los principios, ni a singularidades injustificadas en el trato del imputado, por el mero hecho de ser también obligado tributario. No olvidemos que en el ámbito sancionador sólo existen imputados, y

no obligados tributarios; o sea, se trata de imponer sanciones no de cobrar deudas. Se ha de partir de la afirmación de que la potestad sancionadora de la Administración es ius puniendi lo cual comporta la imposibilidad de desconocer o quebrar los principios esenciales comunes a todo el ordenamiento punitivo. Es así que la peculiaridad del Derecho sancionador administrativo respecto del Penal, y la especialidad del Derecho sancionador tributario respecto del general, tiene como límite en el reconocimiento de dichos principios cuyo contenido esencial no puede sacrificarse.

4 GARCÍA DE ENTERRÍA, E. y TOMÁS RAMÓN FERNÁNDEZ: *Curso de Derecho Administrativo*. Vol. I. Civitas. Madrid. 1995, pg. 79.

5 No hemos encontrado referencia a tales específicos principios sancionadores tributarios como categoría propia, ni en la jurisprudencia utilizada, ni en los autores, entre éstos, cabe señalar la ausencia de mención en PÉREZ ROYO, F.: *Los delitos y las infracciones en materia tributaria*. IEF. Madrid. 1986, SUAY RINCÓN, J.: *Sanciones Administrativas*. Publicaciones del Real Colegio de España. Bolonia 1989 y NIETO, A.: *Derecho Administrativo Sancionador*. Tecnos. Madrid. 2ª edición. 1994.

6 GONZÁLEZ PÉREZ, J. y GONZÁLEZ NAVARRO, F.: *Comentarios a la Ley de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y de Procedimiento Administrativo común (Ley 30/1992, de 26 de noviembre)*. Civitas. Madrid. 1999, pg. 2484.

Cabe afirmar que el legislador parte de la perspectiva de que la especialidad que enuncia en el art. 178 de la LGT le habilita para matices y regulaciones específicas a normas y principios, tan amplias como considere, y tan extensas como le plazca. Ni justifica la singularidad, ni se siente obligado a ello, le basta el *dura lex, sed lex*; más el legislador olvida el respeto que ha de tener a los principios, por su función informadora y por ser una fuente normativa superior. Por consiguiente el art. 178 de la LGT se ha de considerar, como un precepto superfluo, en la medida que reitera la aplicación de los principios consolidados que ya resultan de aplicación de forma pacífica, y peligroso, por introducir inseguridad respecto al número y extensión de los principios que cobija bajo su pretendida especialidad. En la actualidad, y sobre la base de la pretendida especialidad tributaria, existe la voluntad de instituir un régimen peculiar y la vigencia de unos principios propios que comportan una posición jurídica del imputado-obligado tributario diversa de la que correspondería a otros imputados-administrados en general. No se niega la idéntica naturaleza de ilícitos, pero de *facto* se instituye un régimen jurídico diferenciado. La mención a tal especialidad constituye una rémora en la concepción sancionadora pues cuestiona nuevamente la naturaleza de la sanción tributaria como singular respecto de la sanción administrativa. Se pretende establecer un régimen específico a las sanciones generalmente aplicables -atendiendo a su recaudación- sobre la base de matizar los matizados principios penales aplicables a tal ámbito⁷.

7 Sobre la base de que la doctrina del Tribunal Constitucional afirma que un mismo bien jurídico puede ser protegido por técnicas administrativas o penales y que los principios inspiradores del orden penal son de aplicación, si bien con ciertos matices, al Derecho administrativo sancionador ([STC 18/1981, de 8 de junio](#), FJ 2º reiterada en [STC 3/88, de 21 de enero](#), [STC 29/89, de 6 de febrero](#) y [STC de 26 de abril de 1990](#) entre otras muchas).

Tal planteamiento se plasma en la pretendida especialidad de los principios de retroactividad de las disposiciones sancionadoras favorables, no concurrencia y culpabilidad. Es por ello que resulta conveniente apuntar brevemente algunos matices y singularidades que se introducen en su conformación.

a. Principio de retroactividad de las disposiciones sancionadoras favorables

El art. 178 de la LGT, si bien admite el principio de irretroactividad de las disposiciones sancionadoras con carácter general, contiene una especialidad respecto del alcance de la retroactividad de las disposiciones favorables: "[...] El principio de irretroactividad se aplicará con carácter general, teniendo en consideración lo dispuesto en el apartado 2 del artículo 10 de esta Ley". El precepto remitido alude a que la eficacia retroactiva alcanza los actos no firmes, y así señala: "No obstante, las normas que regulen el régimen de infracciones y sanciones tributarias y el de los recargos tendrán efectos retroactivos respecto de los actos que no sean firmes cuando su aplicación resulte más favorable para el interesado". Tal criterio era el establecido en la Disposición Transitoria Primera de la [Ley 25/1995, de 22 de julio](#), de Reforma Parcial de la Ley General Tributaria: "1. La nueva normativa será de aplicación a las infracciones tributarias tipificadas en esta Ley cometidas con anterioridad a la entrada en vigor de la misma, siempre que su aplicación resulte más favorables para el sujeto infractor y la sanción impuesta no haya adquirido firmeza". Este principio de retroactividad de disposiciones sancionadoras favorables se contempla con un carácter más restrictivo que en el resto del Derecho punitivo, pues el art. 10.2 de la LGT limita sus

efectos a la firmeza de la sanción. Tal límite no se encuentra en su configuración Constitucional en el art. 9.3, ni en el art. 128 de la Ley 30/92, y aparece expresamente desterrado del ámbito penal al admitir su aplicación a Sentencias firmes que no hubieran sido cumplidas en su totalidad (art. 2.2 [Código Penal](#)). Tal situación aboca a introducir un criterio discordante del existente en el resto del derecho sancionador, además de fomentar la impugnación de la sanción en caso de que existan indicios de modificación de su régimen.

Si bien es cierto que el art. 9.3 de la CE no impone la aplicación de las normas más favorables, sino que únicamente veta la aplicación de las normas retroactivas sancionadoras, se han de tener presente dos cuestiones: la primera, alude a que la ausencia de reconocimiento constitucional no implica su exclusión como principio general del Derecho y; la segunda, referencia que si la pena y la sanción tienen idéntica naturaleza resulta lógico pensar, en aras de preservar el principio de igualdad y justicia, en la necesidad de aplicar una solución análoga para este ámbito. También FALCÓN Y TELLÁ se manifiesta partidario de admitir la retroactividad favorable a las sanciones que no hayan sido cumplidas íntegramente⁸. En tal sentido, se ha de tener presente que mientras el principio de irretroactividad se basa en criterios de seguridad jurídica, el principio de retroactividad tiene su razón de ser en criterios de justicia -así STS de 11 de febrero de 1976-, o si se prefiere de igualdad, para que castigue de la misma manera a quien ha cometido la misma acción⁹. Por ello no resulta lógico aducir la firmeza de la resolución (criterio de seguridad jurídica) como límite para la extensión de la retroactividad. En la misma línea no resulta lógico, es más resulta injusto, que a quien recurra se le premie con dicha eficacia y a quien se aquiete se le niegue. Tal aspecto contrasta y choca con una de las finalidades de la LGT, según su Exposición de Motivos, de reducir el número de recursos contra las sanciones.

⁸ FALCÓN Y TELLÁ, R.: "La entrada en vigor de la nueva Ley General Tributaria y su aplicación retroactiva en materia de sanciones: la posible inconstitucionalidad de la Disp. Transit. 4.1. y del art. 10.1" *Quincena Fiscal*. Núm. 1. 2004, pg. 6.

⁹ NIETO: *Derecho Administrativo ...*, op. cit., pg. 239.

b. Principio de no concurrencia

La LGT parece mostrar una especial sensibilidad para deslindar y resolver los supuestos de concurrencia de diversas calificaciones jurídicas sobre unos mismos hechos; ya sea de calificaciones de delito e infracción tributaria, ya de infracción y circunstancia de graduación. En tal caso se aplica una sola valoración en base al principio non bis in idem. En el caso de la concurrencia de la calificación como infracción y como circunstancia de graduación sobre unos mismos hechos, prevalece la consideración de infracción. Así, el art. 180.2 de la LGT: "Una misma acción u omisión que deba aplicarse como criterio de graduación de una infracción o como circunstancia que determine la calificación de una infracción como grave o muy grave no podrá ser sancionadora como infracción independiente". No obstante, el tenor legal es reductor pues no contempla la concurrencia de circunstancia de graduación con infracciones calificadas como leves, cuando tal supuesto puede concurrir, ex art. 187.1, c) en relación art. 201.4 y 5 de la LGT. En tal concurrencia, no será de aplicación el precepto señalado sino directamente el principio general de non bis in idem que lo inspira. También se ha de tener presente que el reconocimiento del principio non bis in idem no limita la apreciación de la agravante de comisión repetida [art. 187.1, a) de la LGT], a pesar de que su fundamento refiere a una repetición de ilícitos que ya han sido valorados. Se acoge así la postura del Tribunal Constitucional respecto del ámbito penal "del propio significado del non bis in idem se desprende que la agravante de reincidencia [...] no conculca dicho principio constitucional. Es claro, en consecuencia, que con la apreciación agravante de reincidencia, ya se entienda que afecta al núcleo del delito o sólo a la modificación de la pena, no se vuelve a castigar el hecho anterior o los hechos anteriores, por lo demás ya ejecutoriamente juzgados [...], sino única y exclusivamente el hecho posterior. En este sentido es una opción legítima y no arbitraria del legislador el ordenar que, en los supuestos de reincidencia, la pena a imponer por el delito cometido sea en una extensión diferente que para los supuestos de no reincidencia. Y si bien es indudable que la repetición de delitos propia de la reincidencia presupone, por necesidad lógica, una referencia al delito o delitos repetidos, ello no significa, desde luego, que los hechos anteriores vuelvan a castigarse, sino tan sólo que han sido tenidos en cuenta por el legislador penal para el segundo o posteriores delitos, según los casos, bien (según

la perspectiva que se adopte) para valorar el contenido de injusto y su consiguiente castigo, bien para fijar y determinar la extensión de la pena a imponer. La agravante de reincidencia, por tanto, queda fuera del círculo propio del principio non bis in idem" ([STC 150/1991, de 4 de julio](#)).

No obstante, el proclamado principio de no concurrencia de calificaciones cede en el caso de que existan una pluralidad de infracciones. El art. 180.3 de la LGT es una norma que establece el principio de concurrencia, y no el que parece deducirse del título del precepto. En primer lugar establece una regla general, basada en el concurso real de infracciones, que afirma que a distintos hechos le corresponderán diversas infracciones; en segundo lugar enumera, de manera ejemplificativa, supuestos de concurso ideal, supuestos en donde un hecho da lugar a diversas infracciones estableciendo la regla de concurrencia y compatibilidad de sanciones. El tratamiento del concurso ideal se aleja de los criterios punitivos propios de dicho ámbito que tienden a evitar la sanción excesiva y que se resuelven, normalmente, imponiendo la sanción de la infracción más grave debidamente incrementada -en el ámbito penal en su mitad superior-. Si las normas de concursos real e ideal están pensadas para mitigar los efectos que pueden tener la acumulación de sanciones, la LGT no efectúa tratamiento alguno, pues no regula el concurso.

c. Principio de culpabilidad

Es denominado en el art. 179 LGT como principio de responsabilidad, acogiendo la designación que la Ley 30/92 emplea para éste. El art. 179.1 de la LGT no define ni concreta dicho principio pues su sentido es una mera tautología. Es más, dicho precepto se configura sobre una concepción objetiva de la responsabilidad a imputar, así se deduce en la relación de causas que excluyen la misma. En tal sentido son causas que refieren únicamente a acciones o comportamientos objetivos, y no a la vertiente subjetiva propia de la culpa. PÉREZ ROYO señala que "[...] si se examina la lista se advierte que se trata de supuesto que no tienen que ver con el elemento subjetivo de la acción, sino con la acción misma"¹⁰. En esta misma orientación se observa la pervivencia de una concepción civilista en tales supuestos impropia de su naturaleza sancionadora. En tal precepto se apunta una de las constantes de la LGT como es la voluntad objetivadora de los comportamientos infractores. Así los incumplimientos tributarios tipificados serán el elemento básico para determinar la infracción, y una vez originado éste, será el imputado, será suya la carga de probar la concurrencia de causas que excluyan su responsabilidad. No obstante, no puede ignorarse la existencia y pervivencia en este ámbito del principio de culpabilidad, y es por ello que no podrá imponerse sanción alguna por el mero hecho de existir un incumplimiento tributario sin la existencia de un mínimo de culpabilidad, así la reciente [STC 164/2005, de 20 de junio](#) señala en su FJ 6º: "[...] no se puede por el mero resultado y mediante razonamientos apodícticos sancionar, siendo imprescindible una motivación específica en torno a la culpabilidad o negligencia y las pruebas de las que ésta se infiere".

¹⁰ PÉREZ ROYO: *Derecho Financiero...*, op. cit., pg. 332.

El principio de culpabilidad, en su plasmación formal en el art. 183 LGT, ha sufrido dos importantes modificaciones. Por una parte, se adjetiva a las acciones u omisiones como dolosas o culposas con lo que se aproxima a la redacción del antiguo art. 10 del Código Penal -el actual habla de dolosas e imprudentes-. Por otra, se sustituye el "incluso a título de simple negligencia" por "cualquier grado de negligencia". En tal expresión parece incluir también la culpa levísima, ya que su expresión no lo impide; por tanto, serían objeto de sanción las conductas que evidenciaran la ausencia de cautelas que sólo las personas extremadamente diligentes hubieran tomado en consideración. No hemos de olvidar que la inocencia se presume, y es la Administración quien tiene la carga de probar la culpa. Culpa, que ha de evidenciar la omisión del cuidado y de la atención exigible a un ciudadano medio y de una manera racional, teniendo presente que el ciudadano medio no es un avezado conocedor de las normas tributarias. No puede pretenderse, sobre la base de que las infracciones tributarias son posibles "con cualquier grado de negligencia", la exigencia de una culpa levísima más propia de especialistas que de ciudadanos y ciudadanas. Tal planteamiento conlleva desconocer la realidad de las cosas, y supone la exigencia de una capacidad de ajustarse a un grado de diligencia inasumible. No puede exigirse a nadie aquello de lo que no se es capaz. No se es capaz de actuar de acuerdo a tal grado de diligencia, por lo que tal actuar, en ningún caso será culpable; y si se impone la sanción sería objetiva, pues la culpa no

será la medida de la sanción. Por ello, la pretendida exigencia de una culpa levísima aboca indefectiblemente a una culpa objetivada por la mera evidencia de un incumplimiento tributario. En el mismo sentido, la culpa no puede derivarse del mero incumplimiento tributario, ya que las infracciones de mero resultado están proscritas.

En base a lo anterior es exigible al órgano sancionador un razonamiento, concreto y argumentado, sobre la culpabilidad del sujeto infractor, en donde se valore el grado de culpa exigible en relación al comportamiento imputado. En ningún caso es admisible el hecho de que, constatado un incumplimiento tributario tipificado como infracción sea el imputado quien haya de justificar su conducta. Tal planteamiento, al margen de la vulneración de principios relativos a la carga de la prueba y a la presunción de inocencia, podría abocar al imputado a la necesidad de preconstituir la prueba de su conducta. Preconstituir la prueba de que su conducta ha sido diligente, es decir, que ha puesto la diligencia necesaria en el cumplimiento de las obligaciones tributarias. En tal sentido, una de las formas sería planteando a la Administración, de manera sistemática y periódica en relación a todas y cada una de las obligaciones materiales y formales que incumban al obligado tributario, una consulta escrita respecto a la forma, contenido y extensión de las mismas. En definitiva, la exigencia de un grado de culpa muy leve o un comportamiento de la Administración que, de facto, invierta la carga de la prueba abocará al imputado a recabar de la misma la información necesaria que evidencie su comportamiento diligente en un futuro procedimiento sancionador. A tal situación, no deseable, podría llegarse en el caso de que la Administración efectúe interpretaciones desproporcionadas respecto a la exigencia de la culpa en este ámbito.

2. La clasificación y calificación de las infracciones

La [LGT](#) establece un sistema de calificación de infracciones referidas a incumplimientos de una misma obligación. Se califican y clasifican a las infracciones basadas en la misma obligación, pero no se clasifican a las infracciones basadas en obligaciones diversas. Para tal supuesto, de obligaciones diversas, sigue latente la distinción y clasificación de las infracciones entre graves y leves, o sea, entre las basadas en el incumplimiento de obligaciones materiales o pecuniarias y las formales o basadas en el deber de colaboración.

Las infracciones se calificarán en función del grado de culpabilidad en leves, graves y muy graves. A tal respecto, se utilizan principalmente los criterios de ocultación y de empleo de medios fraudulentos para considerar a las infracciones como graves o muy graves, respectivamente, ya que las leves se consideran una categoría residual de calificación subsidiaria. Las diversas manifestaciones de la culpabilidad son tenidas en cuenta en la calificación de las infracciones. A decir de la Exposición de Motivos: "[...] la infracción será grave si ha existido ocultación, se han utilizado facturas falsas o existen anomalías contables que no superen una determinada proporción, y muy grave si se han utilizado medios fraudulentos. En ausencia de ambas circunstancias, la infracción será siempre leve, así como en los casos en que, por razón de la cuantía de la deuda descubierta, la propia Ley le otorga esa calificación". No obstante, se ha de tener presente que la LGT declara, una y otra vez, de manera enfática la vigencia del principio de culpabilidad -v. gr. Exposición de Motivos, art. 183 ...-, pero lo ignora e inaplica en tal calificación, pues lo objetiva. Dicho proceso de objetivación se efectúa a través de una formalización del principio de culpabilidad. Se trata de una formalización llevada a cabo a través de la norma jurídica, la cual define y predetermina el sentido, la intención, en definitiva, la culpa que ha de atribuirse a los comportamientos.

Tanto la ocultación como el empleo de medios fraudulentos exigen dolo para su comisión, pues requieren un ánimo específico de ocultación o una específica maquinación fraudulenta. De tales circunstancias la LGT establece una definición de las mismas. Definición, que posee el carácter de interpretación auténtica, y que tiene la virtud de invertir la carga de la prueba, pues actúa como presunción legal que pretende probar la culpa, en base a la constatación objetiva de un hecho base. Así, sobre el fundamento de un incumplimiento de una obligación formal -deber de declarar o autoliquidar de manera expresa y correcta-, se presupone ex lege la existencia de ocultación por el incumplimiento del mismo. Se está presumiendo la culpa y la ocultación sobre la base de dicho

incumplimiento tributario y, por tanto, se invierte la carga de la prueba y será el imputado quien deba acreditar la diligencia de su actuar. Así, sobre la base de la ocultación resulta:

a) No presentar declaración hace presumir que existe una voluntad del sujeto de evasión, de dejar de pagar. Asimismo, no se cuestiona el legislador si la Administración conoce o puede conocer el contenido de aquello que tenía que declarar el obligado. Pues si conoce, no existe la lesión del bien jurídico que ampara dicha infracción. Se ha de partir de la base que la sanción es el último medio que posee el ordenamiento para restaurar el orden quebrantado y, dada las consecuencias que conlleva, la imposición de un mal, ha de implicar la lesión o puesta en peligro de un bien jurídico. Si no existió peligro o lesión para este hipotético bien, no tiene razón de ser la infracción que se pretende. No obstante, el precepto ignora tal planteamiento y aboga por una perspectiva formalista que hace equivaler, de facto, el incumplimiento a la infracción, cuando sus requisitos y requerimiento son diametralmente diversos.

b) Presentar declaraciones con operaciones omitidas o inexistentes. Nuevamente se presume la voluntariedad de la omisión o de la inexactitud formal.

Queda patente como del incumplimiento de una obligación formal se presupone la voluntariedad de la evasión. En la misma línea, presupone dicha evasión cuando la incidencia de la deuda en relación a la base de la sanción sea superior al 10%. El legislador afirma que existe voluntad de evasión si la cuantía es superior al 10% de la base de la sanción; por el contrario, cuando la cuantía es inferior no existe, aunque sea el propio imputado quien reconozca su existencia. Sin duda, no es el elemento cuantitativo el determinante o no de la culpabilidad. Pensamos que tal mención se ha de interpretar teniendo presente los siguientes criterios:

1º La culpa no se presume, será preciso en todo caso su prueba. La dicción legal no puede excepcionar un principio general del derecho; por consiguiente, en tales supuestos la Administración ha de razonar y motivar de manera concreta la culpa del imputado.

2º El porcentaje del 10% actúa como criterio que enerva el reproche respecto de incumplimientos nimios, que no resultan perseguibles por su escasa relevancia respecto del bien jurídico. Por consiguiente, aun cuando se probara la voluntad evasiva, no será considerada como ocultación.

Además, en el caso de la ocultación se llega al sin sentido de considerar ope legis, que ésta existe aun cuando no se da. Así resulta que cuando la Administración conozca la realidad de los datos omitidos por otros medios, incluso los facilitados por el propio imputado se considera que existe dicha circunstancia. Expresamente se pronuncia en tal sentido el art. 4.1 del [RD 2063/2004](#): "1. Se entenderá que existe ocultación de datos a la Administración tributaria cuando se produzcan las circunstancias previstas en el artículo 184.2 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, aun cuando la Administración tributaria pudiera conocer la realidad de las operaciones o los datos omitidos por declaraciones de terceros, por requerimientos de información o por el examen de la contabilidad, libros o registros y demás documentación del propio sujeto infractor". Dicho precepto no duda tampoco en calificar al imputado en el procedimiento sancionador como infractor. Con tal mención se llega al absurdo de afirmar la ocultación aunque exista el conocimiento y no se dé lesión a bien jurídico alguno. El comportamiento del obligado tributario ni lesiona ni pone en peligro el bien jurídico. No obstante, el legislador parte del presupuesto de que el sujeto posee dicha intencionalidad, con tal proceder se sancionan actos objetivamente inocuos que parecen partir de ideas, totalmente desterradas en la actualidad, basadas en que el pensamiento delinque. Tal sanción comporta punir un mero incumplimiento tributario, el no declarar, y no de un comportamiento antijurídico con entidad lesiva. El reglamento efectúa una interpretación auténtica del concepto de ocultación que se extralimita respecto de la dicción legal y contraría el sentir sancionador, en concreto, la vigencia del principio y elemento de la antijuridicidad. No podemos olvidar que la antijuridicidad consiste en la trasgresión de una norma jurídica sancionada con una pena. Necesita que exista una norma jurídica que establezca una sanción, a la trasgresión que señala, para que su violación sea un acto antijurídico (*antijuridicidad formal*), así como que dicha norma jurídica conlleve la protección de un determinado bien jurídico

que se lesiona o pone en peligro si se comete la infracción (*antijuridicidad material*). De postular la existencia exclusiva de uno de tales criterios obtendríamos como resultado, por una parte, la posibilidad de vulneración del principio de legalidad en el primer caso y, por otra, que la sanción de determinadas conductas se efectuara sin ponerlas en relación a la lesión material que comportan. La antijuridicidad no se puede concebir como la infracción de un mero deber ético-social, como un acto de desobediencia de la norma, ya que tal concepción lleva a un Derecho sancionador autoritario. La antijuridicidad se ha de entender como la lesión o puesta en peligro de un bien jurídico, el cual protege un interés social.

Se califica como infracción muy grave en el caso que se empleen medios fraudulentos, caracterizados por un ánimo que conlleva una cierta maquinación o premeditación ya que se basa en la preparación de la conducta infractora mediante llevanzas de contabilidades o registros, empleo de facturas o utilizando personas interpuestas. Así, la ocultación aparece ligada a la idea de un incumplimiento tributario efectuado sobre la base de la obligación de declarar o autoliquidar, y el empleo de medios fraudulentos, respecto de los elementos que sirven de base a las mismas, normalmente documentos contables y mercantiles. De manera simple podría entenderse que el dejar de ingresar, cuando se efectúa sobre los medios que sirven de base a las declaraciones -contabilidad-, poseen un plus de desvalor evidenciado por una trama y maquinación de mayor intensidad, lo cual comporta un animus más nocivo y peligroso. Podría admitirse la afirmación anterior cuando se probara el falseamiento de tales soportes -ya sean declaraciones o contabilidades-, pero obsérvese que para el legislador le basta la incorrección, o sea, le basta probar el incumplimiento para tener por probado un ánimo específico, que requiere, en todo caso, de dolo. En tal operación se transmuta la ausencia de negligencia en dolo o la culpa en dolo, al que se adjetiva bien como ocultación o bien como defraudación, según el soporte sobre el que se dé el incumplimiento. Resulta que la culpa se objetiva, incluso en incumplimientos tributarios nimios. Dicha objetivación lleva a la mecanización de la misma, a prescindir de un juicio ad hoc, personalizado y al caso, lo cual nos lleva a un prejuicio, a un juicio ex ante del legislador, en definitiva, a la presunción de la culpa.

La clasificación de las infracciones se puede deducir de la regulación de todas las infracciones en la LGT y, en tal sentido, cabe distinguir entre las infracciones basadas en incumplimientos de la obligación tributaria principal, de las que se basan en los incumplimientos de obligaciones sin contenido pecuniario o formal. Dentro de las primeras, cabe diferenciar, a su vez, entre las conductas que causan perjuicio a la Hacienda Pública -si derivadas de autoliquidación (art. 191), si de una declaración (art. 192) o relativas a obtener devolución (art. 193)-; y las conductas que preparan dicho perjuicio, cuya sanción se impone en la medida que implica un peligro para la obligación principal -en caso de solicitar devoluciones (art. 194), determinar o acreditar partidas (art. 195), imputación incorrecta en el régimen de imputación de rentas (art. 196 y art. 197)-. Dentro de las infracciones formales, basadas en el incumplimiento de obligaciones que no tienen un contenido pecuniario y que, en ningún caso, generan perjuicio económico directamente evaluable, se tipifican las relativas a la presentación de declaraciones o autoliquidaciones (art. 199 y art. 198), al deber de contabilidad (art. 200), al deber de facturación (art. 201), a los deberes del NIF (art. 202), las que refieren a la resistencia, obstrucción, excusa o negativa (art. 203), y las basadas en obligaciones formales relativas al mecanismo de la retención -deber de sigilo, comunicación y certificación (arts. 204, 205 y 206)-. La anterior clasificación resulta una pervivencia de la distinción entre infracciones graves y simples, y evidencia una dependencia impropia de las obligaciones que integran la relación jurídica tributaria del art. 17 de la LGT.

3. Agravantes, reducciones, ¿y las atenuantes?

Los criterios de graduación aparecen enunciados en el art. 187 de la [LGT](#), de donde se aprecia una relación de las circunstancias agravantes y la incorporación de unas circunstancias de reducción. Las agravantes son de carácter objetivo e imposición automática, para evitar la discrecionalidad del órgano sancionador. Pero su inflexibilidad en la apreciación conlleva que no se efectúe una adecuada individualización respecto de la conducta. En tal sentido, se ha de evidenciar, que el problema no es una cierta discrecionalidad, que es imprescindible en tal tarea ya que sino no se efectuará una individualización adecuada, el problema, es que quien aplica la

sanción no da garantía alguna, no tan sólo por no ser independiente, sino por la ausencia de imparcialidad objetiva. En las reducciones establecidas existe una mayor flexibilidad y subjetividad pues la Administración es quien determina, dentro de los amplios márgenes legales, cuando ha de aplicar un acta u otra, y delimita el contenido de la propuesta a efectuar.

Respecto de las circunstancias agravantes se ha de tener presente algunas consideraciones sobre su descripción legal:

a) La comisión repetida o reincidencia es una circunstancia de agravación que requiere un juicio, por parte del órgano sancionador, de equiparación material entre dos ilícitos correlacionados. Anteriormente dicha circunstancia también aparecía reconocida en la LGT, en su art. 82.1, a), y desarrollada en el art. 17 del [RD 1930/1998](#). En la legislación penal posee una gran relevancia, no tan sólo como agravante genérico (art. 22.8ª [CP](#)), sino también para elevar la pena en grado (art. 66.1.5º. CP) y para transmutar la naturaleza de la falta en delito (art. 244.4 CP). Tal agravación tiene como fundamento una voluntad del infractor de reiteración en el comportamiento ilícito y en la lesión del mismo o semejante bien jurídico. Dicha reiteración evidencia un mayor desprecio ante el bien jurídico protegido y una mayor peligrosidad del sujeto infractor¹¹. En tal sentido, la apreciación de dicha circunstancia exige la similitud de bienes jurídicos lesionados -una misma naturaleza- y, a decir de PÉREZ ROYO, la identidad entre el sujeto infractor y el ofendido, la Hacienda Pública¹².

¹¹ Ver PÉREZ ROYO: *Los delitos e infracciones...*, op. cit., pgs. 386-387 y GARCÍA DE LA MORAY L. MARTÍNEZ LAGO, M. A.: "La sanción de las infracciones tributarias y su graduación (arts. 82 a 88)" en AA VV: *Comentarios a la Ley General Tributaria y líneas para su reforma*. Vol. II, IEF, Madrid, 1991, pgs. 1236-1237.

¹² PÉREZ ROYO: *Los delitos e infracciones...*, op. cit., pg. 387.

b) El perjuicio económico es una circunstancia que únicamente se formula como agravante pudiendo, en buena lógica, haberse reconocido como criterio de atenuación. La reforma de la LGT, dada por la [Ley 10/1985](#), introdujo su mención como circunstancia de graduación pero, posteriormente, en la reforma de la [Ley 25/1995](#) se suprimió dicha dicción. En la actualidad se vuelve a reintroducir su expresión desaprovechando la oportunidad para efectuar una redacción que reconozca su eficacia como circunstancia de atenuación. Si bien, el escaso perjuicio económico se valora en la calificación de las infracciones como leves, no es en puridad circunstancia de graduación, pues se integra como elemento esencial en la delimitación de la infracción. En tal sentido los arts. 191.2, 192.2 y 193.3 de la LGT consideran infracciones leves cuando la base de la sanción sea inferior o igual a 3.000 €. Resulta así que las infracciones en las que se aprecia como circunstancia de graduación el perjuicio económico son las graves y las muy graves, mientras que el menor perjuicio opera a la hora de calificar la infracción como leve, comportando una menor sanción y conllevando, además, la imposibilidad de aplicar la agravante comentada a las infracciones así calificadas. Tal paralelismo evidencia una voluntad consciente del legislador de estimar punitivamente el menor perjuicio, no como circunstancia accesorio, sino como elemento integrante del tipo infractor. De esta manera se pondera la mayor o menor peligrosidad de la conducta ilícita evidenciada en un resultado lesivo -el perjuicio económico-, si bien desde perspectivas diversas: como elemento integrante de la infracción para disminuir la sanción correspondiente, y como elemento accesorio de la misma para agravarla. El criterio del perjuicio también se tiene en consideración, junto a otros, a la hora de apreciar la aplicación de las sanciones accesorias del art. 186 de la LGT al señalar que su importe sea igual o superior a 30.000 €.

c) El incumplimiento sustancial de las obligaciones de facturación es una circunstancia de graduación que alude a determinados incumplimientos infractores, los relativos a las obligaciones de facturación o documentación contenidas en el art. 204 de la LGT. Se trata, por tanto, de una circunstancia de graduación específica que se ha ubicado junto con las circunstancias genéricas del art. 187.1. de la LGT. Asimismo, el art. 201.4. de la LGT introduce una especificidad de dicha graduación prevista para su aplicación en los Impuestos Especiales. El incumplimiento, para que resulte sustancial, ha de tener una relevancia cuantitativa o cualitativa. Cuantitativamente, cuando afecte a más del 20% del importe de las operaciones sujetas a dicho deber o al 20% de los documentos en circulación exigidos por la normativa de los impuestos especiales. Cualitativamente cuando, como consecuencia de dicho incumplimiento, la Administración tributaria

no pueda conocer el importe de las operaciones sujetas a dicho deber. Pero, en puridad, no se trata de una única agravante sino de tres modalidades: dos de ellas basculan en torno al volumen del importe de las operaciones sujetas -más del 20%- o si la Administración no puede conocer dicho importe; y otra se fundamenta en el porcentaje -más del 20%- del incumplimiento en la documentación relativa a Impuestos Especiales. Es una circunstancia próxima, en concepción, a la de perjuicio económico prevista respecto de infracciones de resultado, ya que tiene en consideración la intensidad del comportamiento sancionado en la infracción.

En otro orden de consideraciones, existen dos modalidades de reducción de la sanción con un elemento común, que resulta el no interponer recurso o reclamación para disfrutar de la misma:

1º La basada en acuerdos previos a la finalización del procedimiento tributario, plasmados en actas y que afecta a las infracciones que tienen por base el incumplimiento de obligaciones pecuniarias -arts. 191 a 197 de la LGT-. Éstas, a su vez, poseen dos manifestaciones: a) Si dicho acuerdo recae sobre aspectos que poseen difícil concreción y se efectúa, tanto sobre la propuesta de regularización, como la de sanción (art. 155) -acta con acuerdo-; b) Si el consentimiento recae sobre la propuesta de regularización -acta de conformidad, ex art. 156 de la LGT-.

2º La basada en el ingreso de la sanción que puede afectar a cualquier infracción, excepto sobre la que haya recaído acta con acuerdo.

La operatividad de las reducciones basadas en acuerdos previos a la finalización del procedimiento tributario, exige la conformidad o acuerdo sobre la propuesta de regularización en el seno de un procedimiento de aplicación de los tributos [art. 155.2, a) y art. 156.2 de la LGT]. En tal sentido, se priorizan criterios de determinación de la deuda y recaudación sobre los propiamente sancionadores, pues dicho consentimiento se efectúa a extramuros del procedimiento sancionador y sus garantías, y sobre un objeto que no se limita a la asunción del comportamiento infractor. Es así que los criterios de reducción de la LGT llevan aparejada una menor sanción, pero dicha disminución no se explica en base a fundamentos y parámetros propios de las circunstancias de atenuación. Lo anterior nos lleva a afirmar que tales circunstancias de reducción no pueden ser consideradas como atenuantes, y no tan sólo porque el legislador no los designe de esa manera, sino en base a argumentos sustanciales y materiales basados en el hecho de que la eficacia reductora de la sanción resulta un aspecto premial, no por la confesión de un comportamiento ilícito, sino por la colaboración con la Administración para concretar la deuda tributaria correspondiente y obtener una pronta recaudación. Es la facilidad recaudadora y de determinación de la deuda, que no el arrepentimiento del imputado, lo más valorado en dicha institución. El actual sistema tiene resabios y antecedentes claros en las actas de invitación del RD 30 de marzo de 1926. Se ha de tener presente que la operatividad de tal consentimiento, en el contexto de dicha regulación, produjo una quiebra en la conciencia social de la sanción de los agentes implicados en su persecución y del propio infractor, al eliminar buena parte de la función preventiva de la sanción¹³. La actual reducción basada en el consentimiento, ahonda en emparentamiento entre instituciones diversas como son la deuda y la sanción, estableciendo una subordinación impropia de la sanción a la deuda tributaria. La sanción no existe, para asegurar el cumplimiento de la deuda tributaria y del deber de contribuir; la sanción existe para imponer un mal a las personas que transgredan los valores socialmente consensuados. Así, tales circunstancias de reducción únicamente coadyuvan a reforzar la posición de la Administración en tal contexto, instrumentalizando el derecho sancionador, y comportan un debilitamiento en la posición jurídica del contribuyente al determinar sanciones a espaldas de las garantías propias del procedimiento sancionador.

¹³ Ver evolución de la problemática en SÁNCHEZ HUETE, M. A.: "Reflexiones sobre el sistema sancionador tributario. Evolución histórica y cuestiones vigentes". *RTT*. Núm. 68.

Por otra parte la introducción de la institución del pronto pago y aquietamiento (obligación de no impugnar la liquidación o sanción) se ha de entender en el contexto próximo, y en la evolución propia del ámbito sancionador tributario. Se ha de partir de que las sanciones tributarias son ejecutivas desde que se dictan, contrariamente a lo que se dispone en el ámbito sancionador general y para todo el ius puniendi. En concreto, el art. 138.3 de la Ley 30/92 afirma que la

resolución sancionadora será ejecutiva cuando ponga fin a la vía administrativa; mientras que el art. 212.3 de la LGT afirma la suspensión de la sanción si se interpone en tiempo y forma, recurso o reclamación administrativa. Ante tal divergencia de régimen, y sobre la base de las presiones de la doctrina, se fueron tímidamente introduciendo garantías para el imputado, para que el agravio no fuera tan ostensible. Primeramente, fue la suspensión automática de la ejecución de la sanción sin necesidad de garantía si se interpone recurso sobre la base del derogado art. 35 de la [Ley 1/1998](#). Posteriormente, la doctrina del Tribunal Supremo - [STS de 18 septiembre de 2001](#) - afirmó que no era posible exigir interés de demora durante la vía administrativa por las sanciones recurridas ya que "no constituye una verdadera indemnización de algo de lo que la Administración no era posible disponer". Son así, las progresivas garantías -derechos del imputado- conseguidos en este ámbito, las que han llevado al legislador a establecer un beneficio adicional a las anteriores reducciones, basado en el ingreso total de dicha sanción en período voluntario con compromiso de no interposición de recurso contra la liquidación o la sanción. Con tal institución se enervan los efectos de la suspensión automática de la sanción por la vía de conceder la opción al condenado de su inmediato pago y no reclamación. No es la legalidad y la justicia de la sanción a imponer lo que preocupa, sino una recaudación rápida y pacífica del importe de la sanción.

Existe una ausencia de mención de las atenuantes en sentido estricto, pues las reducciones son instituciones híbridas tributario-sancionadoras en las que el efecto de disminución de la sanción es una de sus consecuencias. No obstante, las atenuantes se han de entender insitas en base a la aplicación de los principios de derecho sancionador. Pues graduar la sanción también ha de suponer atenuar la misma en base a consideraciones estrictamente punitivas, y no instrumentadas en una rápida determinación y recaudación de la deuda tributaria. La existencia de atenuantes resulta una exigencia derivada de la propia vigencia de las circunstancias agravantes en tal contexto, como elemento que permite una adecuada individualización de la sanción respecto de la concreta conducta ilícita realizada. Son una necesidad basada, tanto en consideraciones técnicas, por la función métrica atribuida, como de justicia, de determinación de la sanción que se adecuen al comportamiento reprochable. Asimismo, la aplicabilidad de las circunstancias de atenuación nace no tan sólo de la necesidad de individualizar la sanción, sino de la propia afirmación de los elementos de la infracción -acción, tipicidad, antijuricidad, culpabilidad y punibilidad- y de la sustancial identidad predicable de todo el Derecho punitivo. Resulta imprescindible explicitar los argumentos basilares que permiten afirmar la necesidad de su existencia. Las causas de atenuación se han de entender aplicables en el ámbito de las sanciones tributarias y, por tanto, implícitas en la imposición de cualquier sanción de tal naturaleza en base a las siguientes consideraciones:

1º De la propia existencia de las causas de exención de la responsabilidad sancionadora del art. 179 de la LGT. Si tales causas tienen la virtualidad de eximir la responsabilidad sancionadora, su concurrencia incompleta, no plena, ha de disminuir la sanción ha imponer. Es lógico pensar que si tales causas eliminan la culpabilidad, la acción o la antijuricidad, podrán atenuar cuando concurren de forma incompleta, dado que tanto la antijuricidad, como la culpabilidad son susceptibles de graduación pues existen hechos de mayor o menor gravedad. Dicha lógica se evidencia en el Derecho Penal, paradigma evolucionado del derecho sancionador, cuando afirma la condición de causa atenuante a las que eximen cuando no concurren todos los requisitos necesarios para ello - art. 21.1.1º CP-. Lo anterior, nos lleva a afirmar que cualquiera de las causas que cita art. 179 de la LGT puede considerarse atenuante.

2º Se ha de admitir la aplicabilidad de las circunstancias de atenuación previstas en el ámbito penal, del mismo modo que se admite la aplicación matizada de las causas de exención penales a este ámbito¹⁴. Incluso, se ha de señalar, la existencia de jurisprudencia relativa a sanciones administrativas de otros ámbitos no tributarios, que han acudido a la aplicación directa de normas del Derecho Penal ante la ausencia de normación, así [STS de 5 de mayo de 1993](#) y 8 de mayo de 1985. Sobre tal planteamiento, serían aplicables las causas del art. 21 del CP, tanto las basadas en un menor grado de injusto o culpabilidad -adicción, estado pasional-, como las cimentadas en consideraciones político criminales relativas al descubrimiento del delito o reparación del daños - confesión, reparación del daño-. Si bien, no se puede pretender una aplicación literal de los requisitos de tal precepto, pues muchos de ellos resultan exigencias propias del ámbito penal; pero

si resulta de aplicación el mismo fundamento, en definitiva, los elementos esenciales que conforman tales circunstancias. En tal sentido cabe la aplicación de los principios generales que inspiran las circunstancias de graduación insitas en la descripción de las atenuantes previstas en el art. 21 del CP. Se trata de la aplicación de los elementos básicos configuradores que inspiran las concretas atenuaciones. La aplicación aquellos aspectos, sin los cuales, la atenuación perdería la identidad.

¹⁴ Por todos, SÁNCHEZ AYUSO, I.: *Circunstancias eximentes y modificativas de la responsabilidad por infracciones tributarias*. Marcial Pons. Madrid. 1996, pgs. 209-210.

3º El reconocimiento genérico de la aplicabilidad de circunstancias atenuantes se produce también por un principio ínsito en el Derecho sancionador basado en una interpretación favorable a reo, o más precisamente, de la aplicación de la analogía in bonam partem. Supone la recepción del aforismo latino: "favorilia sunt amplianda, odiosa sunt restringenda" en virtud del cual, lo favorable debe ampliarse y restringirse lo perjudicial. Manifestación de tal sentir resulta la aplicación como atenuante, en el ámbito penal, de la circunstancia analógica del núm. 6ª del art. 21 del CP. Dicho precepto resulta una manifestación específica del principio de analogía favorable a reo¹⁵. Es ésta una causa con una fuerte vis expansiva pues permite hablar de una cláusula general de individualización que permite ajustar la sanción a la verdadera culpabilidad sobre la base de su similitud "con la idea genérica que básicamente informan las demás supuestos", en palabras de la [STS de 23 de septiembre de 1996](#).

¹⁵ MIR PUIG: *Derecho Penal. Parte General*. 7ª edición. Edit. Reppertor. Buenos Aires. 2004, pg. 612.

4º En el plano de los principios también hemos de afirmar la aplicación de las circunstancias de graduación, en la medida que constituyan principios generales del Derecho Sancionador, pues el art. 178 de la LGT reconoce su vigencia y aplicación al efectuar una remisión expresa a los mismos citando, ad exemplum, algunos de ellos como el de proporcionalidad. Dicho principio exige, no solamente sanciones proporcionales en su gravedad genérica sino también, que se adecuen a las concretas circunstancias que modifiquen la gravedad del hecho o la culpabilidad del autor. La aplicación de los principios sancionadores se basa en la identidad sustancial de todo el Derecho Sancionador, en el que se incluye el Derecho Penal como el más evolucionado en su concepción garantista y de construcción dogmática. Así, de forma pacífica, resulta admitida la aplicación de los principios generales del Derecho Penal al ámbito sancionador tributario. Tal criterio no resulta novedoso pues la Jurisprudencia del Tribunal Supremo, en Sentencias de 27 de junio de 1950, 19 de octubre de 1964 y, sobre todo, de la década de los setenta, sirva de paradigma la de 2 y 25 de marzo de 1972, se señala que la ausencia de disposiciones normativas claras y expresas en el ámbito del Derecho Administrativo sancionador no puede entenderse como una habilitación "en blanco" a la Administración, para que ésta colme el vacío de la manera que le parezca más oportuna, sino como una remisión tácita a los principios propios y característicos del Derecho Penal. No obstante dicha aplicación puede plantear numerosas cuestiones respecto de su ámbito y límites ya que dicha traslación -Derecho penal/Derecho sancionador tributario- ha de efectuarse "con ciertos matices" en expresión de la [STC 18/81 de 8 de junio](#).

Si bien, tal postura no resuelve la cuestión -al menos en vía administrativa- de cómo aplicar tales atenuaciones y disminuir la sanción legalmente prevista dado el rígido sistema previsto.

4. ¿Atenua el arrepentimiento espontáneo?

El artículo 179 de la [LGT](#) establece el régimen del arrepentimiento espontáneo o cumplimiento tardío de la obligación tributaria: "3. Los obligados tributarios que voluntariamente regularicen su situación tributaria o subsanen las declaraciones, autoliquidaciones, comunicaciones de datos o solicitudes presentadas con anterioridad de forma incorrecta no incurrirán en responsabilidad por las infracciones tributarias cometidas con ocasión de la presentación de aquéllas. Lo dispuesto en el párrafo anterior se entenderá sin perjuicio de lo previsto en el artículo 27 de esta Ley y de las posibles infracciones que puedan cometerse como consecuencia de la presentación tardía o incorrecta de las nuevas declaraciones, autoliquidaciones, comunicaciones de datos o solicitudes".

Dicho precepto establece como principio general la ausencia de responsabilidad sancionadora por el cumplimiento voluntario, pero extemporáneo, de las obligaciones tributarias base de la

infracción. Dicha causa posee un fundamento común al arrepentimiento espontáneo del Derecho Penal, pues supone confesar y reparar el daño ocasionado a la víctima -art. 21.4ª y 5ª del [CP](#)-. Dicha atenuación resulta un estímulo para reparar el daño, y su operatividad reside en el eficaz auxilio a la Administración a la hora de declarar la infracción e imponer la sanción. De la dicción del primer párrafo del art. 179.3 de la LGT se deduce una exoneración genérica, no vinculada a un momento temporal concreto -con lo que puede ser antes o después de efectuar requerimiento la Administración-, y que abarca tanto las infracciones basadas en el incumplimiento de obligaciones que conllevan un perjuicio para la Hacienda Pública y que han de regularizarse, como las basadas en obligaciones tributarias sin contenido pecuniario, como la de presentar declaración, autoliquidación o comunicaciones. En derecho sancionador tributario existen cuatro manifestaciones próximas al fundamento que inspira el arrepentimiento¹⁶: a) el ingreso de la deuda tributaria fuera de plazo pero antes de requerimiento administrativo; b) la declaración o autoliquidación extemporánea sin requerimiento previo; c) el acuerdo o la conformidad sobre el acta inspectora; d) el ingreso de la sanción en plazo y sin interposición de recurso. Son instituciones en las que se evidencia, en términos generales, una rectificación por el sujeto de la conducta ilícita emprendida intentando reparar el daño y reintegrando el bien jurídico lesionado o puesto en peligro. Así, se cesa en la actividad antijurídica y se realiza una actividad de reparación de los efectos de la infracción sobre el bien jurídico afectado. No obstante, el legislador solamente trata dentro del arrepentimiento espontáneo el ingreso y la declaración extemporánea sin requerimiento, ubicando las restantes instituciones fuera de la eximente que declara como principio general.

¹⁶ Con tal expresión no pretendemos afirmar que tales instituciones tengan como fundamento único y exclusivo el arrepentimiento espontáneo, solamente enfatizamos que comparten la filosofía que inspira el mismo. SÁNCHEZ AYUSO también señala la separación sustancial entre el arrepentimiento espontáneo y la conformidad del sujeto infractor (SÁNCHEZ AYUSO: *Circunstancias eximentes* ... , Op. cit., pg. 356). En parecidos términos GARCÍA DE LA MORAY MARTÍNEZ LAGO: "La sanción ..." en AA VV: *Comentarios* ... , Op. cit., pg. 1262 y GONZÁLEZ MÉNDEZ, A.: "La conformidad al acta inspectora como criterio de graduación de las sanciones tributarias". REDF. Núm. 57. 1988, pg. 73, entre otros.

El segundo párrafo de dicho precepto es el que acota el verdadero alcance del principio tan generalmente proclamado. La LGT regula expresamente el régimen del ingreso de deuda tributaria extemporánea y la presentación de declaración o autoliquidación fuera de plazo sin que exista requerimiento previo. Si bien se emparentan claramente con el arrepentimiento espontáneo, al exigir la actuación del sujeto dando cumplimiento a la obligación tributaria antes de la intervención de los órganos públicos. En tal sentido la circunstancia 5ª del art. 21 del CP señala: "La de haber procedido el culpable a reparar el daño ocasionado a la víctima, o disminuir sus efectos en cualquier momento del procedimiento y con anterioridad a la celebración del acto de juicio oral". Pero, se ha de tener presente que dicha actuación se efectúa ante el perjudicado -Administración tributaria-, y no ante un órgano imparcial que propiamente instruya o imponga la sanción, ya que incluso ni existe la apertura de un procedimiento sancionador. Se trata de supuestos en que, sobre la base de una conducta aparentemente infractora -pues no se constata en ningún procedimiento sancionador-, el sujeto recapacita y efectúa un cumplimiento extemporáneo de su obligación. El régimen que se establece es complejo pues, junto a conductas no sancionadas formalmente, conviven tipos infractores atenuados del tipo básico, así el art. 198.2 de la LGT. En tal sentido se deduce el tratamiento de diversos supuestos:

a) El ingreso de deuda tributaria fuera de plazo sin requerimiento previo, distinguiendo si se efectúa la identificación exigida en el art. 27.4 de la LGT o no, corresponde, en el primer caso, el recargo automático y, en el segundo, la sanción del art. 191.6 de la LGT.

b) La presentación fuera de plazo y sin requerimiento previo de autoliquidación o declaración que no ocasiona perjuicio económico constituirá, en todo caso, una infracción leve del art. 198.2. de la LGT.

De dicha regulación resulta que, únicamente, se considera al arrepentimiento en la medida que se repare el daño, y no se contempla la atenuación derivada de la confesión del culpable antes de conocer la apertura del procedimiento sancionador. Es más, algunos elementos sobre los que se basa el arrepentimiento espontáneo sirven de justificación al legislador para instaurar nuevos tipos

infractores que lo que pretenden es adelantar la barrera punitiva a conductas normalmente no lesivas de bien jurídico alguno. En tal sentido, se ha de tener presente que la filosofía del arrepentimiento espontáneo actúa sobre la base de haber cometido una conducta infractora previa, no sobre el hecho que dicho arrepentimiento constituye en si una infracción, ya que si no lo que resulta es que se está sancionando y reprimiendo a quien se arrepiente. En términos generales, la LGT tiene una visión del arrepentimiento espontáneo muy restringida por el escaso reconocimiento de sus efectos atenuatorios y por su limitado ámbito de aplicación. Desde el primer punto de vista, se ha de tener presente que ante el arrepentimiento espontáneo, o bien se impone una sanción, o bien una semi sanción. Decimos semi sanción pues el recargo del art. 27 de la LGT es una figura híbrida, entre sanción y resarcimiento por la demora. El Tribunal Constitucional señala que el recargo único posee una naturaleza compleja ya que, por una parte, tiene una finalidad compensadora, en la medida que retribuiría la demora sufrida en el cobro; por otra, una finalidad preventiva, para así evitar las futuras conductas morosas indeseables. En tal sentido, se señala que "el legislador trata de compensar o resarcir el erario público por el perjuicio que le supone la no disposición tempestiva de los fondos necesarios para atender a los gastos públicos, a la vez que de salir preventivamente al paso de una posible actitud dilatoria en el pago de sus deudas tributarias por los contribuyentes, y ante el riesgo que dicha actitud pudiera generalizarse" ([STC de 26 de abril de 1990](#)). Desde la perspectiva de su ámbito de aplicación el arrepentimiento regulado no afecta a todas las infracciones, y no abarca las diversas manifestaciones que pueda tener -antes de requerimiento y con posterioridad al mismo-. Supone, en definitiva, un reconocimiento meramente formal -pues no se dota de efectos sustantivos atenuantes ya que el recargo no deja de ser un híbrido sancionador-; parcial -ya que afecta únicamente a determinadas infracciones-; y restrictivo -pues no reconoce otras formas de arrepentimiento activo posteriores al requerimiento-. Por ello, la principal eficacia del art. 179.3 de la LGT es evitar la aplicación más amplia y generosa de las atenuaciones provenientes del ámbito penal, y que basculan exclusivamente en torno de la conducta propia del imputado de arrepentimiento espontáneo.

5. La renuncia al procedimiento sancionador y su caducidad

El procedimiento sancionador resulta un fenómeno indisolublemente unido a la apreciación de infracciones e imposición de las sanciones. Ello es así por aparecer sus trámites estrechamente conectados a la pretensión material. El procedimiento de imposición de sanciones ha de regirse por principios singulares y propios que velan, esencialmente, por las adecuadas garantías del imputado. Principios cualitativamente diversos de los que rigen el procedimiento liquidador. Así, la separación del procedimiento sancionador respecto del tributario no ha de ser meramente formal, sino que ha implicar y obligar al órgano actuante a resolver y tratar a las sanciones de acuerdo con los principios propios de tal ámbito. También se ha de velar por la adecuada imparcialidad del órgano resolutor del procedimiento sancionador respecto de la controversia tributaria planteada, respetando los derechos y garantías del imputado en la obtención del material que puede servir para su incriminación. En caso de no actuar con tales criterios, el procedimiento sancionador no dejará de ser accesorio o instrumental del de liquidación, aunque formalmente se tramite en otro expediente.

La separación procedimental establecida en el ámbito sancionador tributario es de carácter eminentemente formal pues no se garantiza la separación orgánica, ni la incomunicación de datos. Es más, la nueva redacción de la [LGT](#) disminuye la escasa autonomía que poseía respecto de los procedimientos tributarios, no tan sólo por la posibilidad de aportación de las pruebas obtenidas en los procedimientos de aplicación de los tributos, sino en la posibilidad del contribuyente a renunciar a dicha tramitación separada. Así se establece la posibilidad de renuncia a la tramitación separada del procedimiento sancionador y, en todo caso, en el supuesto de acta con acuerdo. El art. 208.2 de la LGT señala que: "En los supuestos de actas con acuerdo y en aquellos otros en que el obligado tributario haya renunciado a la tramitación separada del procedimiento sancionador, las cuestiones relativas a las infracciones se analizarán en el correspondiente procedimiento de aplicación de los tributos de acuerdo con la normativa reguladora del mismo, conforme se establezca reglamentariamente. En las actas con acuerdo, la renuncia al procedimiento separado se hará constar expresamente en las mismas, y la propuesta de sanción debidamente motivada, con el contenido previsto en el apartado 4 del artículo 210 de esta Ley se incluirá en el acta con

acuerdo. Reglamentariamente se regulará la forma y plazo de ejercicio del derecho a la renuncia al procedimiento sancionador separado". El desarrollo reglamentario de dicha renuncia se efectúa en los arts. 26, 27 y 28 del [RD 2063/2004, de 15 de octubre](#). La renuncia se ubica de manera natural en procedimientos incoados a instancia de particulares y supone no tan sólo el abandono de la pretensión vehiculada, sino también del derecho. Dicha renuncia comporta el abandono o dejación total del derecho que ostenta, y que afecta a su posición como imputado; por tanto supone una renuncia a los, por otra parte irrenunciables, derechos y garantías que le amparan a la hora de imponer el mal que constituye la sanción. A su vez dicha renuncia conlleva el reconocimiento al imputado de un derecho de modificación jurídica sobre las normas procedimentales aplicables. Éste es un hecho sorprendente ya que la regla general es que los trámites procedimentales son de orden público y, de suyo, no disponibles, y más cuando se trata de un procedimiento en el que se trata de averiguar la realidad de actos lesivos para la comunidad e imponer males. El ius puniendo es una potestad exclusiva de naturaleza pública y titularidad estatal vehiculada a través de un procedimiento sancionador en el que, por la transcendencia jurídica de los hechos que los provocan, y los intereses en juego, no resulta disponible. La sanción administrativa es un acto de gravamen que disminuye o debilita la esfera jurídica de los particulares, ya sea privando o limitando derechos -sanciones restrictivas o limitativas- o bien, imponiendo deberes antes inexistentes -sanción pecuniaria-. La sanción significa una reprobación¹⁷, una condena, e implica una de las lesiones que el ordenamiento jurídico sólo puede imponer a un miembro del grupo social tras la observancia de todas las garantías. La disponibilidad del procedimiento sancionador conlleva afirmar su innecesariedad y vacuidad, un mero "papeleo". Pero no olvidemos que dicha renuncia no es únicamente para prescindir de los trámites, es la renuncia a los derechos y garantías que aseguran la sanción justa. Es así como la renuncia al procedimiento sancionador es una dejación individual y social a la justicia de la sanción tributaria¹⁸.

¹⁷ SUAY RINCÓN: *Sanciones...*, Op. cit. pg. 27.

¹⁸ En tal sentido SÁNCHEZ HUETE, M. A.: "Derechos y garantías del imputado en el procedimiento sancionador tributario". *RTT*. Núm. 64.

También se ha de tener presente que se mantiene la disponibilidad parcial de los trámites del procedimiento sancionador por parte de la Administración; de la instrucción, cuando tenga en su poder todos los elementos que le permiten efectuar la propuesta de sanción; y de la resolución, cuando exista conformidad. En la actual regulación se tiende a aproximar el procedimiento sancionador y el tributario: bien directamente a través de su imposición en caso de actas con acuerdo, o bien a través de decisiones del propio imputado o de la Administración actuante. Con tal proceder se origina el desconocimiento de los derechos propios del ámbito sancionador, que son los que posibilitan una adecuada defensa y garantizan la justa imposición de la sanción.

La existencia de un derecho a obtener la resolución de un procedimiento sancionador en plazo razonable, se expresa en la exigencia objetiva del plazo máximo de 6 meses (art. 211.2 de la LGT). Tal derecho se deriva de lo señalado en el art. 24 de la [CE](#), en tal sentido se pronuncia la [STC 24/1981, de 14 de julio](#): "Este derecho a la jurisdicción reconocido en el párrafo 1 del mencionado artículo 24 no puede entenderse como algo desligado del tiempo en que debe prestarse por los órganos del Poder Judicial, sino que ha de ser comprendido en el sentido de que se otorgue por éstos dentro de los razonables términos temporales en que las personas lo reclaman en el ejercicio de sus derechos e intereses legítimos [...]". El carácter razonable de dicho plazo fue interpretado por el Tribunal Europeo de los Derechos del Hombre, primeramente, para los procesos penales (asuntos Neumeister y Ringeisen) y, posteriormente, extendido para los procedimientos ante las jurisdicciones administrativas (caso König) en el sentido de que la duración de un procedimiento debe apreciarse según las circunstancias de cada caso y teniendo en cuenta fundamentalmente "la complejidad del asunto, el comportamiento del recurrente y la forma en que el asunto haya sido llevado por las autoridades administrativas y judiciales" (Cour Eur. D. H., *Affaire König*, Decisión du 23 avril 1977, serie A, núm. 27, pg. 34). Vinculado a lo anterior la LGT introduce la caducidad del procedimiento como causa de extinción de la responsabilidad sancionadora (art. 211.4 de la LGT) o, en otras palabras, reconoce una nueva causa de extinción de la sanción. Se ha de tener presente que transcurridos 6 meses desde la

notificación de la comunicación del inicio del procedimiento, sin que el procedimiento sancionador concluya, éste caducará. Todo ello comporta la singularidad de que dicha caducidad impedirá la iniciación de un nuevo procedimiento sancionador, y sin procedimiento sancionador no existe sanción posible. Tal criterio se ha de entender aplicable también respecto de aquellos procedimientos "mixtos", los procedimientos tributarios en los que se tramiten la responsabilidad sancionadora. Pues la calificación del procedimiento no ha de transmutar la responsabilidad que vehicula. Si bien presenta el interrogante de cuál es la fecha inicial para el cómputo del mismo, pensamos, que será a partir del momento en que de las actuaciones administrativas se derive la imputación. Resulta, cuanto menos, sorprendente que la exigencia de la garantía o derecho a obtener una resolución en plazo en el ámbito sancionador tributario resulte más severa que la prevista en el ámbito penal. En definitiva, que las garantías para la resolución de dicho procedimiento sean mayores que las que se prevén para la imposición de penas más graves.

6. El incumplimiento tributario y la infracción tributaria

Una de las principales cuestiones en este ámbito resulta delimitar los incumplimientos infractores sancionados. No obstante, la delimitación más sencilla no es la positiva, la propia del principio de tipicidad y que evidencia la autonomía del Derecho sancionador, sino la negativa. Tal perspectiva se evidencia al intentar contestar la siguiente cuestión: ¿qué incumplimiento tributario no resulta objeto de infracción?

La regulación de la LGT respecto de la descripción de los comportamientos infractores, parece partir de un principio general implícito: todo incumplimiento tributario es susceptible de estar integrado en un comportamiento infractor; tanto de obligaciones tributarias materiales como formales. Materiales, en sentido de obligaciones pecuniarias que basculan en torno de la ausencia de ingreso, ya sea de las derivadas de una autoliquidación (art. 191 de la [LGT](#)) o liquidación (art. 192 de la LGT), o ya sean conductas preparatorias de las anteriores conductas (arts. 194 a 197 de la LGT). Respecto de las obligaciones formales, cabe distinguir en función de la obligación que tengan por base.

a) Obligación de presentar declaración, resulta que cualquier incumplimiento al mismo es infracción (art. 198 y art. 199 de la LGT), no se precisa falsedad u ocultación, basta la mera inexactitud. La delimitación de la expresión "inexacta" resulta ardua y problemática pues sus contornos son difusos. Atendiendo a su letra, podrá sancionarse cualquier incumplimiento tributario, incluso las meras irregularidades formales. Por una parte, observamos que se trata de una declaración completa, o sea, la declaración posee el contenido necesario y exigido para dar cumplimiento al deber de declarar, en tal sentido hemos de tener presente que ya se sanciona las declaraciones incompletas. Por otra, la inexactitud, a que refiere la dicción legal, aparece conexas a ideas de precisión y puntual cumplimiento formal de la obligación.

b) Respecto de las obligaciones contables y registrales, las de facturación o del uso del NIF existe un pleno solapamiento entre incumplimiento de la obligación e infracción, ya que tales preceptos se remiten expresamente a la regulación de dicha obligación, coincidiendo incumplimiento e infracción. Así se señala que constituye infracción tributaria el incumplimiento de las obligaciones contables y registrales (art. 200 de la LGT), de las obligaciones de facturación (art. 201 de la LGT), de las obligaciones relativas a la utilización del número de identificación fiscal (art. 202 de la LGT).

c) Respecto de los comportamientos de resistencia y negación a colaborar con la actuación de la Administración (art. 203 de la LGT), su configuración resulta próxima a deberes que nacen de un acto administrativo concreto, "deberes impuestos por decisiones administrativas específicas, en virtud de una habilitación legal"¹⁹, o sea, de órdenes. Dicho aspecto remarca la existencia de una peligrosa proximidad de la relación jurídico-tributaria, con relaciones administrativas de carácter organizativo, de supremacía especial, que son las propias de sujetos integrados o que pertenecen al ámbito interno o doméstico de la Administración. Tal errónea perspectiva es la que apuntan algunas resoluciones administrativas; así la [resolución del TEAC de 26 de febrero de 1999](#) señala que "el incumplimiento del requerimiento hecho por la Administración es un acto [...] encuadrable en la desobediencia, un acto de policía tributaria, potestad de supremacía especial, no general [...]". La conducta infractora del obligado a colaborar ha de tener entidad suficiente, y ha de

conllevar una obstaculización relevante en la actividad de la Administración, pues, de otra forma, abocaría a sancionar la mera desobediencia, careciendo la infracción de cualquier otro desvalor evaluable.

19 GARCÍA DE ENTERRÍA y TOMÁS RAMÓN FERNÁNDEZ: *Curso...*, Op. cit., pg. 129.

d) También se sancionan como conductas infractoras las obligaciones entre particulares resultantes del tributo, como el deber de sigilo, y las obligaciones de comunicar datos o entregar certificados en supuestos de retención (art. 204 a 206 de la LGT).

Las descripciones típicas de las infracciones tributarias resultan excesivamente latas, y existe un solapamiento entre el incumplimiento tributario y la infracción, entre la relación jurídico tributaria y la actuación sancionadora. Y si no, háganse nuevamente la pregunta: ¿qué incumplimiento tributario no es infracción? La garantía material del principio de legalidad, reconocido en el art. 25 de la [CE](#), comporta el mandato de taxatividad o certeza, que se traduce en la exigencia de predeterminación normativa de las conductas punibles y de sus correspondientes sanciones (*lex certa*). Esta exigencia aboca a que, las más de las veces, se planteen cuestiones respecto del órgano sancionador, sobre la correcta aplicación del mismo, pero no hay que olvidar que también vinculan al legislador. Así, si en el ámbito penal tales planteamientos acostumbran a bascular en garantizar dicha aplicación por los órganos jurisdiccionales, en el ámbito sancionador aún nos movemos en un plano previo, donde procede exigir el cumplimiento de dicha taxatividad al legislador por derivarse del mencionado precepto constitucional. Lo anterior aboca a que la solución para abordar, sobre todo, las infracciones formales no está en la letra de su tipificación, sino en efectuar interpretaciones más sustanciales de sus tipos. En tal sentido tendremos que preguntarnos, en caso de las obligaciones de presentar declaraciones, sobre si aportan información, o si ésta es relevante a efectos tributarios, si no se trata de incumplimientos nimios y meramente formales que no lesionan el bien jurídico. La defensa jurídica, ante tal estado de cosas, no es analizar la forma, la redacción legal y sus posibilidades, sino el fondo, si existe lesión del bien jurídico, en definitiva, evaluar la relevancia de la conducta en relación a la infracción imputada. Tal estado de cosas aboca a que la descripción típica efectuada no es garantía de seguridad, no es propiamente tipificación; y ante dicha inseguridad, ¿quién no se conforma o llega a un acuerdo? En verdad, el sistema sancionador continua utilizándose para determinar y recaudar tributos, continua siendo rehén del sistema tributario.

La superación de tal modelo y el establecimiento de un sistema sancionador con una concepción auténticamente sancionadora en el ámbito tributario ha de partir de dos premisas básicas:

1º *Premisa positiva*. La infracción se ha delimitar y configurar en torno al *bien jurídico* que está llamado a proteger. No puede abordarse su tratamiento sin una delimitación de saber qué se protege, y lo que se protege, que aparece encarnado en un bien jurídico concreto, preciso, que en ningún caso puede identificarse miméticamente con el incumplimiento de la obligación tributaria. Se ha de desterrar, desde este punto de vista, la función accesoria de la infracción como protectora de la obligación jurídica. La infracción tributaria ha de tipificar únicamente determinadas lesiones de valores sociales relevantes encarnados en la protección a bienes jurídicos. En tal sentido, la singularidad de la infracción y sanción tributaria reside en la imposición de males, lesiones jurídicas, sobre la base de ataques especialmente lesivos contra bienes jurídicos. Por consiguiente, la infracción no se origina ante cualquier incumplimiento de la obligación tributaria, ni su consecuencia, la sanción, pretende restaurar o indemnizar el daño causado.

2º *Premisa negativa*. La infracción *no es deuda tributaria* ya que su función es disuadir y reprimir las conductas lesivas y no incumplimientos tributarios, y por ello ha de poseer una autonomía e independencia de perspectiva, tratamiento, y regulación de la deuda tributaria, tanto en el plano sustantivo como procedimental.

En un contexto en el que el ciudadano es el encargado de la aplicación de las normas fiscales, unas normas complejas, oscuras y de difícil inteligencia, el legislador basa buena parte de la eficacia de su cumplimiento en un sistema de infracciones y sanciones amplio. El sistema sancionador no puede suponer la represión de cualquier incumplimiento tributario. Tampoco puede extenderse a través de la norma un clima de sospechas y celos, donde el contribuyente resulta

presunto culpable ante cualquier conducta de incumplimiento. No podemos obviar que colaborar "es participar, ayudar en una tarea común. Y con esa constelación de deberes que se han sumado al de contribuir -no nos engañemos- no se ha hecho otra cosa que crear un sistema alternativo de gestión de los tributos, fundado sobre la activa, excepcionalmente onerosa y exclusiva participación de los ciudadanos, lo que se me antoja dudosamente compatible con los "intereses generales" a cuya defensa se debe la Administración (artículo 103 de la CE)"²⁰. Los apabullantes medios informáticos de la Agencia tendrían que servir, no solamente para evidenciar errores e incumplimientos involuntarios, sino para sustituir al ciudadano en la carga de autoliquidación que se le ha impuesto con la privatización de la gestión tributaria.

²⁰ AGUALLO AVILÉS, A.: "Interés fiscal y Estatuto del contribuyente". *REDF*. Núm. 80. 1993, pg. 588.